



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 16

GZ. RV/0029-W/08,  
miterledigt RV/0030-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Firma Bw., vertreten durch GPU GmbH Zweigstelle Steyr, 4400 Steyr, Werndlstraße 18, vom 14. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vom 23. August 2007 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 2001 bis Dezember 2003 sowie die Bescheide vom 26. September 2007, mit welchen die Bescheide vom 23. August 2007 gemäß § 293 BAO berichtigt wurden, entschieden:

Die Bescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 2001 bis Dezember 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Summe der Arbeitslöhne gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967	Abgabe		davon bereits entrichtet	Nachforderung/Gutschrift (-)
2001	€ 116.123,95	DB 4,50% DZ 0,51%	€ 5.225,58 € 592,23	€ 2.499,36 € 283,42	€ 2.726,22 € 308,81
2001	S 1.597.900,39	DB 4,50% DZ 0,51%	S 71.905,55 S 8.149,26	S 34.391,94 S 3.899,94	S 37.513,60 S 4.249,32

Jahr	Summe der Arbeitslöhne gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967	Abgabe		davon bereits entrichtet	Nachforderung/Gutschrift (-)
2002	€ 127.994,30	DB 4,50% DZ 0,47%	€ 5.759,74 € 601,57	€ 3.025,28 € 315,98	€ 2.734,46 € 285,59
2003	€ 145.783,72	DB 4,50% DZ 0,44%	€ 6.560,27 € 641,45	€ 3.811,50 € 372,68	€ 2.748,77 € 268,77

Die Berufung gegen die Bescheide vom 26. September 2007, mit welchen die Bescheide vom 23. August 2007 gemäß § 293 BAO berichtigt wurden, wird zurückgewiesen.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Frau K ist Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw. und zu 100% an dieser beteiligt.

Im Zuge einer die Jahre 2001 bis 2003 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für den Prokuristen der Bw. kein Sachbezug für die PKW-Benutzung angesetzt wurde sowie für die Geschäftsführerbezüge der Frau K weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfe noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde.

Seitens der Lohnsteuerprüfung wurden folgende Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenen Abgabennachforderungen festgestellt:

	2001	2002	2003
	ATS	€	€
Sachbezug PKW	84.000,00	6.120,00	6.120,00
LSt-GL	209.459,00	19.420,73	26.681,40
GF-Bezug inkl SV	749.634,00	54.645,86	54.963,72
LSt-Nachf.	28.557,03	2.461,34	2.784,63
DB	37.514,02	2.734,46	2.748,77
DZ	3.917,97	267,37	256,55

Da mit Bescheiden vom 24. Juni 2005 zunächst nur die im Zuge der Lohnsteuerprüfung festgestellten Nachforderungsbeträge nachgefordert wurden, wurden im Verlauf eines gegen die betreffenden Abgabenbescheide anhängigen Berufungsverfahren die bekämpften Bescheide im Wege einer zweiten stattgebenden Berufungsvorentscheidung aufgehoben und ergingen in weiterer Folge neue Sachbescheide (vom 23. August 2007), mit welchen eine Festsetzung der

Gesamtbemessungsgrundlagen zunächst lediglich hinsichtlich der im Rahmen der Lohnsteuerprüfung nachgeforderten Beträge betreffend die Geschäftsführerbezüge erfolgte.

Begründend führte das Finanzamt unter Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen sowie des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018 dazu aus, dass die im Rahmen der Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen wie etwa, dass Frau K freie Dienstverträge unterzeichne, Banküberweisungen durchföhre und Gehaltseinstufungen vornehme, die Gesellschafter-Geschäftsführerin in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingebunden sei und folglich deren Vergütungen der DB- und DZ-Pflicht unterlügen.

Mit Schreiben vom 14. September 2007 brachte die Bw. gegen die betreffenden Abgabenbescheide das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass sämtliche betrieblichen Aufgabenbereiche den im Unternehmen tätigen Angestellten zugewiesen seien, weshalb für die Gesellschafter-Geschäftsführerin kein Tätigkeitsfeld mehr übrig bliebe. Darüber hinaus sei für sie kein Arbeitsplatz eingerichtet und habe Frau K auch gar keine Zeit, weil sie für die Geschäftsführung der Fa. Ko GmbH zuständig und folglich voll ausgelastet sei.

Was die freien Dienstverträge beträfe, würden diese ausschließlich vom Prokuristen, Herrn A, verhandelt und abgeschlossen. Dieser trete in diesen Verhandlungen auch als Firmenchef auf, da es gegenüber den in dieser Branche tätigen Werbern notwendig sei, mit entsprechender Autorität zu handeln. Die hohe Fluktuation im Bereich der freien Mitarbeiter würde dies beweisen. Herr A habe es daher als notwendig gefunden, die schriftlichen Dienstverträge nicht mit einem seiner Meinung nach verwirrenden Zusatz „ppa“ auszufertigen und habe deshalb auf vorunterfertigte Standardverträge zurückgegriffen oder habe die vorbereiteten Verträge im Rahmen von Familienzusammenkünften seiner Ehegattin, der Geschäftsführerin, zum Unterzeichnen vorgelegt. Eine Mitwirkung am operativen Unternehmensprozess könne darin nicht erblickt werden.

Banküberweisungen seien grundsätzlich per ELBA-Banking vom Personal durchgeführt worden. Für den Fall eines persönlich zu erledigenden Bankauftrages werde dieser Bankweg von einer Mitarbeiterin erledigt.

Die jährlich anfallenden Gehaltsanpassungen würden von der beauftragten Steuerkanzlei erfolgen. Dazu werde lediglich einmal im Jahr (Mitte Jänner) Frau K telefonisch über das Ergebnis informiert, da von den drei Angestellten zwei Familienangehörige betroffen seien. Würde man den für die genannten Tätigkeiten (Unterschreiben vorgefertigter Dienstverträge und ein jährliches Telefonat zur Festlegung der Gehaltsanpassungen) erforderlichen Zeitaufwand zusammenrechnen, so sei über den gesamten Feststellungszeitraum hinweg nicht einmal ein ganzer Tag erforderlich, um diese durchzuführen. Wie sich daraus eine Integration in den betrieblichen Organismus ableiten lasse, sei nicht erklärbar.

---

Tatsache sei aber, dass die Höhe des Geschäftsführerbezuges erst bei der Feststellung des Jahresabschlusses bestimmt werde. Das Ausmaß stehe in überhaupt keiner Relation zu irgendwie erbrachten Arbeitsleistungen und bemesse sich auch nicht danach. Es würden dabei ausschließlich vermögensverwaltende Aspekte eine Rolle spielen.

In weiterer Folge berichtigte das Finanzamt gemäß § 293 BAO die ursprünglich erlassenen Abgabenbescheide vom 23. August 2007 und bezog nachträglich – entsprechend den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung – für den Zeitraum 2002 bis 2004 den Sachbezug für die PKW-Benutzung durch Herrn A in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag mit ein. Die entsprechenden Sachbescheide ergingen am 26. September 2007 an „RNF AH“. Gleichzeitig korrigierte das Finanzamt die Prozentsätze für die Berechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf das den jeweiligen Jahren entsprechende gesetzlich vorgeschriebene Ausmaß. In der betreffenden Bescheidbegründung führte die Behörde aus, dass die in den Bescheiden vom 23. August 2007 aufgetretenen offensichtliche Unrichtigkeit hinsichtlich der Feststellung der Nachversteuerung des Sachbezuges der PKW-Nutzung durch Herrn A nunmehr berichtet werde.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2007 brachte die steuerliche Vertretung der Bw. im Namen der RNF AH gegen die Bescheidberichtigungen das Rechtsmittel der Berufung ein und führte begründend aus, dass in den bekämpften Bescheiden eine Nachversteuerung von Sachbezügen, die in den berichtigten Bescheiden nicht berücksichtigt worden sei, erfolgt sei. Dies stelle somit eine Ergänzung auf Basis eines übersehenen Aktenteiles dar, welche keine Berichtigung nach § 293 BAO darstelle.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

1) Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge:

Frau K ist zu 100% an der Gesellschaft beteiligt und vertritt die Bw. seit 19. Dezember 1988 selbständig als deren Geschäftsführerin.

Das Verrechnungskonto der Gesellschafter-Geschäftsführerin wird laufend belastet und werden private Aufwendungen der Geschäftsführerin mit Mitteln der Gesellschaft über das Verrechnungskonto beglichen.

Am Jahresende wird ein Teil der Abbuchungen mit dem Geschäftsführerbezug gegenge-rechnet.

Für ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin wurden Frau K nachstehende Beträge auf ihrem Verrechnungskonto gutgeschrieben:

	2001	2001	2002	2003
	ATS	€	€	€
GF-Bezug inkl. SV	749.634,00	54.478,03	54.645,86	54.963,72

Die Bw. trägt die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für die Geschäftsführerin.

In den Einkommensteuererklärungen der betreffenden Jahre werden die diesbezüglichen Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführerin als Geschäftsführerbezüge erklärt.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im FA-Akt aufliegenden Unterlagen der Lohnsteuerprüfung.

Strittig ist, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 vorliegen und folglich für die durch Frau K bezogenen Geschäftsführervergütungen DB und DZ-Pflicht gegeben ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

---

Nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung

---

zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Wenn die Bw. nun vorbringt, im gegenständlichen Fall sei eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin mangels Tätigwerdens im operativen Bereich nicht gegeben, so kann dem nicht gefolgt werden.

Wie der Eintragung aus dem Firmenbuchauszug entnommen werden kann, ist Frau K seit 19. Dezember 1988 mit der Geschäftsführung der Bw. betraut und wird die Tatsache, dass Frau K diese auch tatsächlich wahrgenommen hat, seitens der Bw. nicht bestritten.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshofes vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist im gegenständlichen Berufungsfall durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Geschäftsführerin das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

In diesem Zusammenhang spricht auch die Argumentation der Bw. die einzelnen Dienstverträge mit den freien Dienstnehmern seien an Hand eines Mustervertrages abgeschlossen worden, wobei die Geschäftsführerin lediglich zur Verwaltungsvereinfachung in einem Einmalvorgang blankomäßig mehrere Exemplare unterschrieben bzw. diese im Rahmen von Familienzusammenkünften unterfertigt habe, nicht für sondern gegen das Berufungsvorbringen der betrieblichen Nichteingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführerin in den betrieblichen Organismus der Bw.. Mit diesem Vorbringen übersieht nämlich die Bw., dass die betreffenden freien Dienstverträge – wenn auch blankomäßig vorunterfertigt bzw. im Rahmen von Familienzusammenkünften unterfertigt - durch die Unterschrift der Geschäftsführerin als Vertreterin der Bw. sowie die Unterzeichnung der jeweiligen Dienstnehmer rechtlich zustande gekommen sind und die Geschäftsführerin gleichzeitig damit nach außen hin in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin der Bw. in Erscheinung getreten ist. Auch wenn vorgebracht wird, Herr A habe die betreffenden Verträge verhandelt und abgeschlossen, ändert dies nichts daran, dass diese von der Geschäftsführerin unterschrieben wurden und sie damit die Letztverantwortung für den Abschluss der Verträge übernommen und gleichzeitig für die Bw.

---

als Auftraggeberin gehandelt hat.

Ebenso nicht gefolgt werden kann dem Vorbringen, Frau K sei lediglich einmal im Jahr seitens der steuerlichen Vertretung über die Ergebnisse der jährlich anfallenden Gehaltsanpassungen und -einstufungen telefonisch informiert worden, weshalb auch aus diesem Grund eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht vorliegen könne. So enthalten diverse - der Lohnsteuerprüfung - aus dem Schriftverkehr der Frau K vorgelegte Schriftstücke bezüglich der Gehaltsverhandlungen den handschriftlichen Vermerk „lt. telef. Rücksprache Frau K“. Die jährlich im Zuge der Gehaltsverhandlungen seitens der steuerlichen Vertretung an Frau K gerichteten Faxe haben folgenden Inhalt: „.... Nachfolgend erhalten Sie die neuen Gehälter aufgrund der KV-Erhöhung per 01.01.2004 mit der Bitte um Durchsicht und Rücksprache. ....“ Die Annahme, dass Frau K nicht wie von der Bw. behauptet, bloß über die Ergebnisse der Gehaltsverhandlungen einmal jährlich informiert wurde, sondern sehr wohl diesbezüglich entscheidungsbefugt war und in diesem Zusammenhang auch in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin laufend und somit einen längerfristigen Zeitraum betreffend Weisungen erteilte, ist daher gerechtfertigt.

Die Tatsache, dass Frau K im Zusammenhang mit ihrer Geschäftsführerfunktion „lediglich“ die ihr handelsrechtlich auferlegten Pflichten wie etwa Vertretung der Bw. nach außen oder Unterfertigung des Jahresabschlusses wahrgenommen sowie ihre Entscheidungsbefugnis bei den jährlich vorgenommenen Gehaltsanpassungen immer wieder ausgeübt hat, wird - entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - als ausreichend angesehen, eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der jeweiligen Gesellschaft zu begründen. Ein Mindestzeitbedarf, welcher für die Wahrnehmung der Geschäftsführerfunktion beansprucht wird, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht erforderlich, allerdings wird von diesem - wie bereits oben ausgeführt - eine unbestrittene kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Geschäftsführeraufgaben gefordert, welche im gegenständlichen Fall jedoch eindeutig gegeben ist. Diesbezüglich erscheint auch das Vorbringen der Bw., für die genannten Tätigkeiten wie Unterschreiben vorgefertigter Dienstverträge und ein einmal jährlich geführtes Telefongespräch zur Festlegung der Gehaltsanpassungen sei über den gesamten Feststellungszeitraum nicht einmal ein ganzer Tag erforderlich gewesen, weder glaubwürdig noch das behauptete Zeitausmaß den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend. Ein Tätigwerden im operativen Bereich ist somit für das Vorliegen einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht erforderlich. In diesem Zusammenhang entfaltet auch das Vorbringen der Bw. sämtliche betrieblichen Aufgabenbereiche seien den im Betrieb tätigen Angestellten zugewiesen, weshalb für Frau K somit kein Tätigkeitsfeld übrig bliebe keinerlei entscheidungsrelevante Bedeutung.

---

Ebenso steht – entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – der Umstand, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin bei der Bw. über keinen eigenen Arbeitsplatz verfügte, sowie die Tatsache, dass sie bei einer weiteren GmbH, der Ko GmbH als Geschäftsführerin tätig ist, der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht entgegen. Auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, übernehmen häufig weitere Funktionen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen (VwGH v. 28.11.2001, 2001/13/0114). Diesbezüglich geht die Argumentation der Bw. auf Grund der Wahrnehmung der Geschäftsführerfunktion bei der Ko GmbH sei aus Zeitmangel eine Eingliederung bei der Bw. nicht möglich, ins Leere und widerspricht zudem auch die tatsächlichen Ausübung der Geschäftsführerfunktion durch Frau K dem diesbezüglichen Vorbringen.

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, war Frau K aus den genannten Gründen zweifelsfrei in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert. In diesem Zusammenhang ist auch eine Überprüfung hinsichtlich des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses entbehrlich.

Die Vergütungen der Geschäftsführerin sind daher im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

## 2) Sachbezug PKW:

Im Prüfungszeitraum stand dem Prokuristen der Bw., Herrn A, ein Firmenauto für Privatfahrten von mehr als 6.000 km pro Jahr zur Verfügung.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den Prüfungsfeststellungen im Zusammenhang mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22. Oktober 2002 sowie dem Akteninhalt.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird. Nach § 15 Abs. 2 leg. cit. sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen.

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erging eine Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (für 1992 und ab 1993, BGBl 1992/642) ab 2002, verlautbart im BGBl II 2001/416, die in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge folgendermaßen regelt:

Abs. 1: Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 510 € monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten der Sonderausstattungen.

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, stand dem Prokuristen der Bw., Herrn A, ein Firmenauto zur Verfügung, welches von diesem auch für die Nutzung von Privatfahrten im Ausmaß von mehr als 6.000 km jährlich verwendet wurde. Entsprechend den gesetzlichen Vorschriften ist daher ein Sachbezug anzusetzen und stellt dieser gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a einen Vorteil aus einem bestehenden Dienstverhältnisses dar, weshalb der Sachbezug auch in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen und die darauf entfallenen Abgaben entsprechend vorzuschreiben sind.

Der Sachbezug für die PKW-Benutzung durch Herrn A berechnet sich wie nachstehend:

	2001	2001	2002	2003
Sachbezug iHv. 1,5% (€ 510x12)	€ 84.000,00	€ 6.104,52	€ 6.120,00	€ 6.120,00

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Da der Sachbezug für die PKW-Benutzung durch Herrn A ebenfalls einen Arbeitslohn im Sinne der genannten Bestimmung darstellt, war auch dieser in die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ einzubeziehen und die betreffenden Bescheide (vom 23. August 2007) dahingehend abzuändern.

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass gemäß § 289 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörden berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschaugung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie der DB und DZ berechnen sich wie folgt:

€	2001	2002	2003
Bem.GL für DB/DZ lt Lohnkonto	55.541,40	67.228,44	84.700,00
GF-Berüfung inkl. SV	54.478,03	54.645,86	54.963,72
Sachbezug PKW	6.104,52	6.120,00	6.120,00
Bem. GL für DB/DZ gesamt lt. BE	116.123,95	127.994,30	145.783,72
Bem. GL für DB/DZ gesamt bisher	110.019,43	121.874,30	139.663,72
Mehrbetrag lt. BE (Sachbezug PKW)	6.104,52	6.120,00	6.120,00
DB lt. BE	5.225,58	5.759,74	6.560,27

DB bisher	2.499,36	3.025,28	3.811,50
DB-Mehrbetrag lt. BE	2.726,22	2.734,46	2.748,77
DZ lt. BE	592,23	601,57	641,45
DZ bisher	283,42	315,98	372,68
DZ-Mehrbetrag lt. BE	308,81	285,59	268,77

Da bei der Berechnung des DZ seitens der Lohnsteuerprüfung ein nicht den gesetzlichen Bestimmungen des § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG) entsprechender Prozentsatz angewendet wurde, wurde dieser im Zuge obiger Berechnung richtig gestellt. Im Berufungszeitraum sind somit nachstehende Prozentsätze zur Anwendung gekommen:

	2001	2002	2003
DZ-Prozentsatz für NÖ	0,51	0,47	0,44

### 3) Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO

Hinsichtlich der Berufung gegen die gemäß § 293 BAO berichtigenden Bescheide vom 26. September 2007 wird Folgendes ausgeführt:

Als Bescheidadressat der berichtigenden Bescheide (vom 26. September 2007) scheint die AH auf.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der berichtigenden Bescheide am 26. September 2007 war aber der Bescheidadressat, nämlich die AH, rechtlich nicht mehr existent.

Laut Firmenbuchauszug wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 4.9.2007 die AH als übertragende Gesellschaft mit der Ko GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Am 19.9.2007 wurde die AH aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht.

Im Berufungsschreiben vom 16. Oktober 2007 scheint die zu diesem Zeitpunkt rechtlich nicht mehr existente AH als Bw. auf.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Entsprechend dieser verfahrensrechtlichen gesetzlichen Bestimmung sind mit Berufung nur Bescheide anfechtbar. Daher sind Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (zB. VwGH v. 20.12.1999, Zi. 99/17/0325, 0326; v. 15.5.2000, Zi. 95/17/0458; v. 18.6.2001, Zi. 2001/17/0044). Kein Bescheid liegt zB. aber auch vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung an keine Rechtsperson gerichtet ist oder an eine nicht mehr existente juristische Person (VwGH v. 22.6.2001, Zi. 2001/13/0051; v. 17.12.2002, 2002/17/0273).

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, ergingen die am 26. September 2007 seitens des Finanzamtes erlassenen gemäß § 293 BAO berichtigenden Bescheide an eine zu diesem Zeitpunkt rechtlich nicht mehr existente juristische Person, da die AH laut Firmenbuchauszug bereits am 19. September 2007 aufgelöst und gelöscht wurde. Die betreffenden Bescheide gingen folglich ins Leere und sind nicht wirksam geworden. Da es sich somit bei den mittels gegenständlichem Rechtsmittel bekämpften Bescheiden um Nichtbescheide handelt, war die dagegen eingebrauchte Berufung schon aus diesem Grund - entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen – wegen mangelnder Bescheidqualität als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Juli 2009